

**Audience publique extraordinaire du 20 juillet 2012**

Recours formé par  
Madame ..., ...  
contre une décision du directeur de l'administration des Contributions directes  
en matière d'impôt sur le revenu

---

**JUGEMENT**

Vu la requête, inscrite sous le numéro 27450 du rôle, déposée le 5 novembre 2010 au greffe du tribunal administratif par Madame ..., demeurant actuellement à L-..., tendant à la réformation d'une décision du directeur de l'administration des Contributions directes du 5 août 2010 ayant déclaré non fondée sa réclamation dirigée contre la décision du 4 mars 2010 du bureau d'imposition Luxembourg 9 refusant d'imposer Madame ... par voie d'assiette pour les années d'imposition 2007 et 2008 ;

Vu le mémoire en réponse du délégué du gouvernement déposé au greffe du tribunal administratif le 27 décembre 2010 ;

Vu le mémoire en réplique déposé le 27 janvier 2011 au greffe du tribunal administratif par Madame ... ;

Vu l'avis du tribunal administratif du 7 mars 2011 accordant aux parties un délai pour déposer un mémoire supplémentaire ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par Madame ... le 7 avril 2011 au greffe du tribunal administratif ;

Vu le mémoire supplémentaire déposé par le délégué du gouvernement au greffe du tribunal administratif en date du 6 mai 2011 ;

Vu les pièces versées en cause et notamment la décision déférée ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Madame ... et Madame le délégué du gouvernement Betty Sandt en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 26 septembre 2011.

Vu l'avis du tribunal administratif du 8 mai 2012 prononçant la rupture du délibéré pour raisons de composition ;

Le juge-rapporteur entendu en son rapport complémentaire ainsi que Madame le délégué du gouvernement Monique Adams en ses plaidoiries respectives à l'audience publique du 23 mai 2012.

---

En date du 22 février 2010, Madame ... déposa une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 et une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2008 aux fins de faire valoir notamment différentes dépenses spéciales en vertu des articles 109 et 114 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après dénommée « LIR ».

Par courrier du 4 mars 2010, le bureau d'imposition Luxembourg 9 informa Madame ... que les prédites déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 ne seraient pas prises en compte au motif qu'elles auraient été déposées tardivement.

Par requête introduite le 3 juin 2010, Madame ... réclama contre ladite décision de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2007 et 2008, du 4 mars 2010.

En date du 5 août 2010, le directeur de l'administration des Contributions directes, ci-après dénommé « le directeur », émit une décision, inscrite sous le n° C 15956 du rôle, libellée comme suit :

*« [...] Vu la requête introduite le 3 juin 2010 par la dame ..., demeurant à L- ... , pour réclamer contre les décisions de refus d'une imposition par voie d'assiette pour les années 2007 et 2008, émises le 4 mars 2010;*

*Vu le dossier fiscal;*

*Vu les §§ 228, 235 n° 5 et 301 AO;*

*Considérant que l'introduction par une requête unique de plusieurs demandes distinctes, mais néanmoins semblables, empiète sur le pouvoir discrétionnaire du directeur des contributions de joindre des affaires si elles sont connexes, mais n'est incompatible en l'espèce avec les exigences d'une procédure ordonnée ni dommageable à une bonne administration de la loi; qu'il n'y a pas lieu de la refuser;*

*Considérant que les réclamations ont été introduites par qui de droit (§ 238 AO), dans les forme (§ 249 AO) et délai (§ 245 AO) de la loi, qu'elles sont partant recevables;*

*Considérant que la réclamante fait grief au bureau d'imposition de ne pas avoir procédé aux impositions par voie d'assiette au motif d'une remise tardive des déclarations;*

*Considérant qu'en vertu du § 243 AO, une réclamation régulièrement introduite déclenche d'office un réexamen intégral de la cause, sans égard aux conclusions et moyens du requérant, la loi d'impôt étant d'ordre public (décision dir. du 9.9.1991 n° C 7640 du rôle);*

*qu'à cet égard le contrôle de la légalité externe de l'acte doit précéder celui du bien-fondé (décision dir. du 21.5.1993 n° C 7444 du rôle);*

*qu'en l'espèce la forme suivie par le bureau d'imposition ne prête pas à critique;*

*Considérant que la réclamante a introduit des déclarations pour l'impôt sur le revenu des années 2007 et 2008 en date du 22 février 2010 afin de faire valoir, entre autres, des pertes de location engendrant une restitution de retenue sur traitements et salaires;*

*Considérant que lorsque le revenu imposable se compose, comme en l'espèce, en tout ou en partie de revenus passibles d'une retenue d'impôt sur les traitements et salaires, il y a lieu, en vertu de l'article 153 alinéa 1<sup>er</sup> de la loi concernant l'impôt sur le revenu (L.I.R.), à imposition par voie d'assiette dans cinq différentes hypothèses de dépassement de limites de revenu;*

*qu'en l'espèce, il n'a même pas été allégué qu'une de ces limites légales aurait été dépassée;*

*qu'il en est de même des hypothèses d'imposition par voie d'assiette visées aux alinéas 2 et 3 de l'article 153 L.I.R.;*

*Considérant qu'aux termes de l'alinéa 4 de l'article 153 L.I.R., sans préjudice des dispositions qui précèdent, le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette au sens des alinéas 1<sup>er</sup> à 3 du même article y est soumis, sur demande, en vue de la prise en considération des revenus nets visés à l'article 146, alinéa 1<sup>er</sup> numéros 1 et 3 et alinéa 2 L.I.R. ou à l'article 152 L.I.R., ou de pertes provenant d'une catégorie de revenus autre que celles ayant subi la retenue à la source;*

*Considérant encore qu'en l'espèce, la réclamante a introduit des déclarations d'impôt aux fins de faire valoir des pertes de location subies au cours des années litigieuses; qu'une telle demande ne peut conduire, dans le chef du demandeur, qu'à un remboursement de retenues à la source et ne saurait déclencher une imposition en défaveur; que la demande visée à l'article 153 alinéa 4 L.I.R. constitue dès lors une demande en restitution d'impôts (TA du 05.05.2010 n° 26177 du rôle);*

*Considérant qu'en vertu du § 153 AO, les droits à restitution permis en dehors des cas visés aux §§ 151 et 152 AO s'éteignent si la demande en restitution n'a pas été introduite avant la fin de l'année qui suit celle de la survenance des faits à l'origine du droit;*

*Considérant qu'en l'espèce les demandes en restitution, entrées le 22 février 2010 et non datées, n'ont donc pas été introduites dans le délai précité, lequel a expiré le 31 décembre 2008 pour l'année d'imposition 2007 et le 31 décembre 2009 pour l'année d'imposition 2008;*

#### **PAR CES MOTIFS**

*reçoit les réclamations en la forme,*

*les rejette comme non fondées. [...] ».*

Par requête déposée au greffe du tribunal administratif en date du 5 novembre 2010, inscrite sous le numéro 27450 du rôle, Madame ... a introduit un recours sollicitant la réformation de la décision du directeur de l'administration des Contributions directes précitée du 5 août 2010.

Conformément aux dispositions combinées du paragraphe 228 de la loi générale des impôts du 21 mai 1931 telle que modifiée, appelée « Abgabenordnung », ci-après dénommée « AO », et de l'article 8 (3) 1. de la loi du 7 novembre 1996 portant organisation des juridictions de l'ordre administratif, ci-après dénommée « la loi du 7 novembre 1996 », le tribunal est compétent pour statuer comme juge du fond sur le recours dirigé par un

contribuable contre une décision du directeur ayant statué sur les mérites d'une réclamation de sa part contre un bulletin d'impôt.

Le recours est également recevable pour avoir été introduit dans les formes et délai de la loi.

A l'appui de son recours, la demanderesse fait valoir que la solution retenue par le directeur, violerait le principe de l'interprétation stricte des lois fiscales. En effet, une demande d'imposition par voie d'assiette en application de l'article 153, alinéa 4 de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu, ci-après désigné par « LIR », ne serait pas à assimiler à une demande en restitution d'impôt tombant sous l'emprise du paragraphe 153 AO. Cette conclusion ne s'imposerait pas seulement au vu des termes employés par l'article 153, alinéa 4 LIR et le paragraphe 153 AO, mais également au regard de la forme des deux demandes en ce sens que la restitution pourrait être demandée par exemple au moyen d'un simple courrier, tandis que la demande d'imposition par voie d'assiette en application de l'article 153, alinéa 4 LIR, devrait être demandée moyennant une déclaration d'impôt.

Par ailleurs, suite à une imposition par voie d'assiette, le paiement, respectivement le remboursement de l'impôt établi par voie d'assiette serait réglé par l'article 154 LIR, qui n'utiliserait pas non plus le terme de restitution d'impôt, mais qui disposerait que l'excédant d'impôt payé serait, dès la notification du bulletin d'impôt, à imputer sur d'autres créances exigibles du même contribuable ou, à défaut, à rembourser d'office à ce dernier. Ainsi, contrairement aux termes « *Erstattungsanspruch* » employés par l'article 153, paragraphe 4 AO, l'article 154 LIR emploierait le terme d'« *excédant payé* ».

La demanderesse précise en outre que ni l'article 153, alinéa 4 LIR ni l'article 154, alinéa 7 LIR ne feraient référence au paragraphe 153 AO. Quant à la référence du directeur au jugement du tribunal administratif du 5 mai 2010, la demanderesse fait valoir que si le juge administratif serait investi d'un pouvoir de statuer en tant que juge du fond en matière fiscale, il serait néanmoins tenu par le cadre tracé par les moyens invoqués par le demandeur. Or dans ce jugement, le principe de l'interprétation stricte des lois fiscales n'aurait pas été invoqué, de sorte qu'il y aurait lieu de s'écarter de la solution retenue par ce jugement. Tel serait également le cas pour ce qui concerne l'arrêt de la Cour administrative du 1<sup>er</sup> février 2011, n° 27045C du rôle, ayant confirmé le jugement précité. La demanderesse conteste encore l'application du paragraphe 153 AO à son cas.

Le délégué du gouvernement, estimant que la jurisprudence citée par le directeur serait également applicable au cas sous analyse, estime que le recours serait à rejeter pour ne pas être fondé.

En ce qui concerne plus particulièrement le moyen basé sur l'interprétation stricte des lois fiscales, invoqué notamment afin de mettre en cause la solution retenue par la Cour administrative dans l'arrêt précité du 1<sup>er</sup> février 2011, force est au tribunal de constater que s'il est exact que les lois fiscales sont avant tout d'interprétation stricte,<sup>1</sup> il n'en demeure pas

---

<sup>1</sup> Voir TA 6 juillet 2009, n°23982, Pas.adm. 2011, V° Impôt, n°6, confirmé par CA 15 juillet 2010, n°25957Ca du rôle

moins que ce principe, découlant du principe de légalité, vise par essence la sécurité juridique des parties intervenantes, c'est-à-dire tant du contribuable que du fisc.

Or, force est de constater qu'en la présente matière, si aux termes du paragraphe 167 paragraphe (3) AO : « *Die Steuererklärungen für die Einkommenssteuer, [...] sind, sofern nicht der Minister der Finanzen etwas anderes bestimmt, bis zum Ende des Monats März abzugeben. [...]* », cette disposition, ni aucune autre disposition légale, ne prévoit de sanction en cas de non respect de cette obligation. Dès lors, il y a lieu de conclure que cette disposition n'est pas suffisamment concluante pour en dégager une règle suffisamment claire et précise pour fixer les intervenants dans leurs droits et obligations. Dès lors, il y a lieu, dans un souci de sécurité juridique, de chercher dans la législation applicable en la matière une logique permettant de fixer définitivement une date limite pour le dépôt de la déclaration d'impôt au-delà de laquelle plus aucune déclaration ne saurait être admise, sauf dérogation expresse accordée par l'administration des Contributions directes.

Au sujet de la nature de la demande sous analyse et des délais à respecter pour l'introduire, il résulte des enseignements de la Cour administrative<sup>2</sup> que si l'objet de cette demande n'englobe pas directement une demande de remboursement d'un trop-payé d'impôt, elle tend essentiellement à l'admission au régime de l'imposition par voie d'assiette. En effet, d'une part, cette conclusion se dégage du libellé des articles 145 (1) et 153 (4) LIR (« [...]... *admis à l'imposition par voie d'assiette [...]* », « [...] *le contribuable qui n'est pas soumis à l'imposition par voie d'assiette ... y est soumis, sur demande [...]* ») et, d'autre part, l'article 154 (7) LIR consacre au profit du contribuable soumis à l'imposition par voie d'assiette un droit légal à un remboursement d'office d'un éventuel trop-payé d'impôt qui doit être qualifié de dérogation à l'exigence d'une demande de remboursement au sens du paragraphe 150 AO (cf. HÜBSCHMANN, HEPP, SPITALER, *RAO-Kommentar*, paragraphe 150, Anm. 10) et qui rend partant toute demande tendant à ces fins et à soumettre dans le délai prévu par le paragraphe 153 AO, aux termes duquel « *Wo außer den Fällen der §§ 151 und 152 Erstattungsansprüche aus Rechtsgründen zugelassen sind, erlöschen sie, falls nicht anderes bestimmt ist, wenn sie nicht bis zum Schluss des Jahres geltend gemacht werden, das auf das Jahr folgt, in dem die Ereignisse, die den Anspruch begründen, eingetreten sind* », surabondante.

Cependant, l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992 portant exécution de l'article 145 de la loi du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu prévoit un délai jusqu'au 31 décembre de l'année qui suit celle du décompte pour l'introduction d'une demande d'un décompte annuel et ce délai doit être considéré, au vu du renvoi au paragraphe 86 AO, comme constituant un délai de forclusion au-delà duquel un décompte annuel ne peut plus être sollicité et les retenues sur traitements et salaires opérées acquièrent un caractère définitif. Or, le fait d'admettre qu'un contribuable soumis au régime de la régularisation des retenues sur traitements et salaires puisse, par le biais d'une demande de soumission à une imposition par voie d'assiette soumise après l'écoulement du délai instauré par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992, provoquer l'ouverture d'une procédure d'imposition par voie d'assiette comportant la détermination de l'impôt annuel par un bulletin d'impôt et un remboursement d'office d'un éventuel trop-perçu d'impôt, i.e. de retenues sur traitements et salaires, aurait pour effet de remettre en cause ce caractère définitif des retenues opérées et serait partant contraire à la finalité de l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, ensemble le paragraphe 86 AO.

---

<sup>2</sup> Voir CA 1<sup>er</sup> février 2011, n° 27045C du rôle, [www.ja.etat.lu](http://www.ja.etat.lu)

Cette analyse se trouve confirmée par l'article 17 (1) du même règlement grand-ducal du 9 mars 1992 qui soumet l'exécution d'un décompte par le bureau d'imposition compétent à la condition que le contribuable ne soit pas passible d'une imposition par voie d'assiette. En effet, cette disposition ne distingue pas au niveau d'une imposition par voie d'assiette entre celle imposée par la loi ou celle initiée sur demande prévue par l'article 153 (4) LIR. Elle tend à éviter en toute hypothèse le cumul d'une procédure de décompte annuel et d'une procédure d'imposition par voie d'assiette au titre d'une même année d'imposition dans le chef d'un même contribuable. Or, afin que le bureau d'imposition compétent pour le décompte puisse être fixé dans le délai de la loi sur la façon définitive de procéder, il faut nécessairement que le contribuable concerné ait introduit soit sa demande de décompte, soit sa demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette dans le délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992.

La Cour administrative en conclut que si l'article 153 (4) LIR ne prévoit pas lui-même un délai spécifique pour l'introduction d'une demande de soumission à l'imposition par voie d'assiette y prévue, le délai d'un an après l'écoulement de l'année d'imposition concernée découle nécessairement des dispositions de l'article 17 du règlement grand-ducal prévisé du 9 mars 1992.

En l'espèce, il est constant en cause que la demanderesse, n'ayant pas été soumise *de lege* à une imposition par voie d'assiette pour les années 2007 et 2008, a, conformément aux prévisions de l'article 153 (4) L.I.R., déposé une déclaration d'imposition pour les années 2007 et 2008 en date du 22 février 2010 donc après l'écoulement du délai prévu par l'article 17 (2) du règlement grand-ducal du 9 mars 1992, à savoir le 31 décembre 2008 pour ce qui est de l'année d'imposition 2007, respectivement le 31 décembre 2009 pour ce qui est de l'année d'imposition 2008, de sorte qu'en principe, c'est à bon droit que le directeur de l'administration des Contributions directes a rejeté la requête de la demanderesse.

Finalement, la demanderesse fait valoir qu'il serait contestable que le changement de position soudain de l'administration soit conforme au principe de la bonne foi qui exige un comportement cohérent et prévisible tant de l'administration que du contribuable. A cet égard, elle donne à considérer que le revirement de la position de l'administration serait dans son cas basé sur une nouvelle interprétation d'un délai à respecter pour la remise d'une déclaration d'impôt en vertu de l'article 153, alinéa 4 LIR sans en informer le public au préalable. Par ailleurs, il ne serait pas contesté que l'administration aurait toujours accepté le dépôt des déclarations d'impôt valant demande de l'imposition par voie d'assiette en vertu de l'article précité pour les cinq années d'imposition antérieures, de sorte que ce serait à bon droit qu'elle aurait cru pouvoir déposer une déclaration pour l'impôt sur le revenu de l'année 2007 jusqu'à la fin de l'année 2012 et une déclaration sur le revenu de l'année 2008 jusqu'à la fin de l'année 2013.

Force est au tribunal de constater à cet égard, que le principe de la légalité matérielle de l'impôt exige dans chaque cas d'imposition un examen de la situation de droit et de fait et que tant l'égalité de traitement des contribuables, que le principe général du droit de la confiance légitime ne peuvent jouer que dans les strictes limites de la légalité. En d'autres termes, une pratique différente adoptée par l'administration vis-à-vis d'un autre contribuable ou une pratique antérieure suivie par l'administration à l'égard d'autres contribuables qui ne

sont pas conformes à la loi ne peuvent pas être invoquées pour exiger que l'administration se perpétue dans l'illégalité.<sup>3</sup> En l'espèce, s'il apparaîtrait que l'administration n'a pas suivi une pratique uniforme en la matière,<sup>4</sup> il n'en reste pas moins que selon l'interprétation de la Cour administrative du délai à respecter pour être admis à l'imposition par voie d'assiette, tout administré doit en formuler la demande avant le 31 décembre de l'année suivante de l'année d'imposition, de sorte qu'une pratique antérieure contraire à ce principe n'est pas conforme à la loi et ne saurait être invoquée et réclamée devant le juge administratif. Partant, le moyen afférent laisse d'être fondé.

Il suit des considérations qui précèdent et à défaut d'autres moyens, que le recours est à rejeter pour ne pas être fondé.

**Par ces motifs,**

le tribunal administratif, troisième chambre, statuant à l'égard de toutes les parties ;

reçoit le recours en réformation en la forme ;

déclare le recours non justifié, partant en déboute ;

condamne la partie demanderesse aux frais.

Ainsi jugé par :

Claude Fellens, vice-président,  
Annik Braun, premier juge  
Andrée Gindt, juge,

et lu à l'audience publique extraordinaire du 20 juillet 2012 par le vice-président, Claude Fellens, en présence du greffier en chef Arny Schmit.

s. Arny Schmit

s. Claude Fellens

**Reproduction certifiée conforme à l'original**

Luxembourg, le 20.7.2012

Le Greffier du Tribunal administratif

---

<sup>3</sup> Voir en ce sens TA 3 mai 2000, n° 7340 du rôle, Pas. adm. 2011, V° Impôts, n° 9 et les références y citées

<sup>4</sup> Voir la réponse du ministre des Finances à la question parlementaire n° 237 du 5 novembre 2009 du député André Bauler